

Audience publique du 6 juillet 2009

Recours formé par
la société X. S.à.r.l., Luxembourg
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés 4
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 23982 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 24 janvier 2008 par Maître Bernard Felten, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée X. S.à.r.l., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par ses gérants actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2002 et 2003, émis respectivement le 25 janvier et le 1^{er} février 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 4 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 23 avril 2008 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Alexandre Château, en remplacement de Maître Bernard Felten, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 septembre 2008 ;

Vu le mémoire complémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 octobre 2008 ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 11 novembre 2008 par Maître Bernard Felten pour compte de la société demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Alexandre Château, en remplacement de Maître Bernard Felten, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Dans ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, déposées respectivement le 22 décembre 2003 et le 29 octobre 2004, la société à responsabilité limitée X. fit état au titre de dépenses spéciales de pertes d'exploitation reportables d'un montant de respectivement 174.265,36 euros et 142.584,48 euros.

Le bureau d'imposition Sociétés 4 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit en date du 25 janvier 2005 à l'égard de la société X. les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, ainsi que les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2001 et 2002.

Le 1^{er} février 2006, le bureau d'imposition établit le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2003.

Par lettre du 13 avril 2006, le mandataire de la société X. introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes contre les bulletins d'impôt des années 2001 à 2003, en se plaignant du fait que le bureau d'imposition n'avait pas admis le report des pertes subies par la société au titre des exercices 1995 et 1996.

Le 31 mai 2006, le directeur prit une décision par laquelle il rejeta la réclamation de la société X., en ce qu'elle est dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2001, comme irrecevable pour défaut d'intérêt dans la mesure où le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités avait été fixé à zéro franc. Le directeur précisa dans la même décision que « *les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002 et 2003 [sont] disjointes pour être vidées séparément* ».

Aucune décision émanant du directeur n'étant cependant intervenue concernant les années 2002 et 2003, la société X. a introduit, par requête déposée le 24 janvier 2008 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2002 et 2003 précités.

A titre liminaire, il convient de vérifier l'admissibilité du mémoire complémentaire déposé par la partie demanderesse le 11 novembre 2008 au greffe du tribunal administratif, étant donné que celle-ci ne s'est pas contentée de répondre uniquement à la question soulevée d'office par le tribunal à l'audience des plaidoiries du 24 septembre 2008, mais elle a encore développé ses moyens et arguments déjà exposés dans le cadre de sa requête introductive d'instance.

Comme le tribunal avait autorisé les parties à prendre position par écrit uniquement par rapport à la question de savoir pour quelles raisons l'administration fiscale avait admis la déductibilité des pertes subies par la société X. au titre de l'année 1994, le mémoire additionnel de la partie demanderesse n'est pris en considération que

dans la mesure où il répond à la question ainsi posée par le tribunal, les autres développements étant partant à écarter des débats.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours subsidiaire en annulation.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un tel bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation est irrecevable.

Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, la société X. expose qu'après sa constitution en date du 10 août 1994, les parts de la société auraient été cédées le 29 décembre 1998 par les associés à la société anonyme Y., laquelle devenait ainsi l'unique associée de la société X.. La partie demanderesse précise qu'à cette occasion, outre la cession des parts sociales, l'objet de la société aurait également été élargi pour permettre à côté de l'exploitation d'une brasserie avec débit de boissons alcooliques et non-alcooliques, les travaux d'installation de chauffage, de ventilation et de climatisation.

En droit, la partie demanderesse invoque en premier lieu un moyen tiré de la violation des prescriptions des paragraphes 204 et 205 AO, au motif que les bulletins d'impôt déférés relatifs aux exercices 2002 et 2003 resteraient muets en ce qui concerne la demande de report de pertes d'un montant de 172.549,95 euros, figurant dans ses déclarations pour les années 2002 et 2003 et se rapportant à des pertes cumulées au titre des exercices 1995 et 1996. Elle critique ainsi le bureau d'imposition de s'être écarté de ses déclarations d'impôt sans indiquer les motifs justifiant le refus du report des pertes déclarées, et ce en violation des paragraphes 204 et 205 AO.

Elle reproche ensuite au bureau d'imposition d'avoir fait une application erronée de l'article 114 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », aux termes duquel « *seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction* ». Elle estime qu'il y aurait lieu d'interpréter cette disposition en se référant au droit des sociétés et de ne pas s'en tenir à une appréciation économique des faits. Elle souligne dans ce contexte que l'article 114 LIR se référerait expressément à la qualité de contribuable du demandeur au report de pertes et ne prévoirait aucunement que l'identité de celui qui a subi la perte devrait être entendue comme une identité économique. A l'appui de cette argumentation, elle invoque encore les articles 159 et 172bis LIR. Elle précise que, d'après le droit des sociétés, les changements d'actionnariat et de l'objet

social seraient sans incidence sur l'existence et la nature de la personne morale. La partie demanderesse conclut que malgré les changements intervenus au sein de la société, elle serait restée la même personne morale, de sorte qu'elle remplirait les conditions de l'article 114 LIR pour se voir accorder la déduction des pertes reportées. Elle se réfère encore à la doctrine luxembourgeoise, ainsi qu'à un arrêt du « *Bundesfinanzhof* » du 29 octobre 1986 qui aurait retenu que le report des pertes sociales devrait dépendre exclusivement de l'identité juridique et non de l'identité économique de la personne morale qui en demande le bénéfice.

Enfin, la partie demanderesse fait valoir que le refus d'admettre le report des pertes subies au titre des exercices 1995 et 1996 serait en contradiction flagrante avec le fait que les bulletins d'impôt relatifs aux exercices 1999, 2000 et 2001 admettraient le report des pertes subies au titre de l'année 1994.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement rétorque que le moyen tiré d'une violation des paragraphes 204 et 205 AO laisserait d'être fondé, au motif que la question de la déductibilité des pertes litigieuses à titre de dépenses spéciales constituerait une question de droit, pour laquelle le contribuable ne serait pas en droit d'être entendu préalablement. En outre, les éléments du dossier révéleraient qu'à la demande de la société X., le préposé du bureau d'imposition lui aurait communiqué déjà le 17 avril 1998 sa prise de position concernant la question du report des pertes, de sorte qu'une information ultérieure n'aurait plus été nécessaire.

En ce qui concerne la déductibilité des pertes reportées, il estime que la condition prévue à l'article 114 alinéa 2 numéro 3 LIR, aux termes duquel seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction, ne serait pas remplie en l'espèce, dans la mesure où ce ne serait pas la société demanderesse qui aurait subi les pertes. Il explique qu'au moment de sa constitution, la société X. aurait eu pour objet l'exploitation d'une brasserie avec débit de boissons, que le fonds de commerce aurait été vendu en 1995 et que la société aurait réalisé au cours des années 1995 et 1996 des pertes d'exploitation de respectivement 6.558.042 francs et 305.266 francs. Puis, en 1998, les statuts de la société auraient subi une refonte au point que tout aurait été changé à l'exception de la dénomination sociale. Le délégué du gouvernement en déduit que le nouvel associé de la société X., à savoir la société anonyme Y., aurait acquis la carcasse de la société X. ensemble avec les pertes reportées des années 1995 et 1996.

Le délégué du gouvernement souligne ensuite que le droit fiscal constituerait une branche autonome du droit, qui serait caractérisé par l'application du principe de l'appréciation économique, de sorte que le renvoi opéré par la partie demanderesse au droit des sociétés ne serait pas applicable en l'espèce. Il fait valoir que les paragraphes 5, 6 et 11 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, communément appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », constitueraient des émanations de la conception économique du droit fiscal et de son interprétation. Il estime dès lors que dans la même logique, la condition posée par l'article 114 alinéa 2 numéro 3 LIR exigerait la continuité de l'identité de la société d'un point de vue économique. Il en déduit que même si la société était la même d'après le droit des sociétés, l'appréciation des faits par

le droit fiscal pourrait légitimement retenir en l'espèce la création d'une nouvelle entité économique, justifiant le refus du report des pertes. Il conclut que la reprise de la société X. par la société Y. serait à qualifier d'opération de « *Mantelkauf* », dès lors que la société X., au moment de la reprise par la société Y., n'avait plus d'activités et seulement des pertes, et que les changements sociétaires opérés permettraient de conclure à la création d'une nouvelle entité économique enveloppée dans le « manteau » de l'ancienne entité. Ce serait partant à juste titre que le bureau d'imposition a refusé le report des pertes.

En ce qui concerne encore la perte de l'année 1994, dont la déduction, d'après les pièces du dossier, a été admise par le bureau d'imposition, le délégué du gouvernement explique dans son mémoire additionnel que le report de cette perte d'un montant de 809.639 francs aurait déjà été arrêté quant à son principe et retenu en tant que tel pour les années 1997 et 1998, alors que la cession de la société X. aurait seulement eu lieu en décembre 1998. Bien que le report restant de la perte de 1994 n'ait plus été justifié en droit à partir de l'année d'imposition 1999, le bureau d'imposition, par inadvertance, aurait continué à admettre la déduction de ces pertes pour les années d'imposition 1999, 2001 et 2002.

L'examen de la légalité externe d'un acte devant précéder celui de sa légalité interne, il y a lieu d'examiner d'abord le moyen tiré du non-respect des paragraphes 204 et 205 AO.

Aux termes du paragraphe 205 (3) AO : « *Wenn von der Steuerklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le paragraphe 205 (3) AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204 (1) AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

A cet effet, le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt, ainsi que, par ailleurs, dans le cadre de son propre devoir de collaboration, tel que défini au paragraphe 171 AO, les informations lui réclamées le cas échéant en vue d'établir les bases d'imposition.

Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire le droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition. Lorsque la divergence de vues mise en avant par le contribuable s'analyse en substance purement en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, le contribuable n'a pas droit à être entendu préalablement à l'établissement du bulletin d'imposition (cf. trib. adm. 19 juillet 2000, n° 11009 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 370 et autres références y citées).

En l'espèce, la situation de fait à la base de l'imposition litigieuse, à savoir l'existence et le montant des pertes reportables à la base de la demande de déduction à titre de dépenses spéciales ne sont pas contestés par le bureau d'imposition, de sorte que celui-ci ne saurait être considéré comme s'étant écarté substantiellement des éléments lui soumis à travers la déclaration d'impôt du contribuable.

En effet, la divergence mise en avant par la partie demanderesse, tant à travers sa réclamation qu'à travers le recours contentieux sous analyse, ne provient d'aucun ajout quelconque d'éléments ou de données par rapport à ceux produits à travers sa déclaration d'impôt, mais elle s'analyse en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, seul appelé à appliquer les dispositions de la LIR et à apprécier si les conditions légales d'application de certaines déductions y prévues, et notamment celles de l'article 114 LIR, sont réunies.

Il se dégage des considérations qui précèdent que le premier moyen de la partie demanderesse tendant à l'annulation des bulletins déferés pour violation du paragraphe 205 (3) AO n'est pas fondé.

En ce qui concerne la légalité interne des bulletins d'impôt déferés, la société X. affirme remplir les conditions prévues par l'article 114 LIR en vue de la déduction des pertes reportées à titre de dépenses spéciales.

Aux termes de l'article 114 LIR :

(1) Le contribuable peut, dans les conditions définies au second alinéa, déduire à titre de dépenses spéciales, les pertes survenues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 dans son entreprise commerciale (...).

(2) La déductibilité des reports déficitaires est subordonnée aux conditions suivantes : (...) 3. Seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction. (...) »

Il résulte de cette disposition que le déficit d'un exercice peut être imputé, sous certaines conditions, sur les bénéfices des exercices suivants et ce sans limitation dans le temps. Or, pour qu'une société puisse bénéficier du report en avant des pertes essuyées, il

faut notamment qu'il y ait identité entre la société qui a subi la perte et celle qui la reporte. La mise en œuvre du droit à déduction des pertes reportées est ainsi subordonnée à la personne qui a subi la perte. Cette condition d'identité est, en vertu de l'article 162 LIR, également applicable aux collectivités.

L'Etat conteste en l'espèce que cette condition d'identité soit remplie dans le chef de la société X., en faisant valoir que la société aurait subi des changements tels qu'elle ne serait plus, en réalité, la même. Il soutient ainsi qu'il y aurait lieu de faire application du principe de l'appréciation économique des faits. Il conclut que la reprise de la société X. en 1998 par la société Y. constituerait un achat de manteau sociétaire (« *Mantelkauf* »).

Il convient dès lors de trancher la question de savoir ce qu'il faut entendre par l'expression « *celui qui a subi la perte* ».

Aux termes de l'article 159 alinéa 1^{er} A. numéro 1 LIR, sont passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités, les sociétés de capitaux. Dans l'énumération des sociétés de capitaux donnée par la même disposition figurent notamment les sociétés à responsabilité limitée.

Comme l'a soutenu à juste titre la partie demanderesse, l'article 114 alinéa 1^{er} LIR dispose que c'est le contribuable qui peut déduire comme dépense spéciale les pertes. L'impôt sur le revenu des collectivités étant en principe l'impôt sur le revenu des personnes morales, il y a lieu de retenir que c'est la personne morale qui est le contribuable assujetti à l'impôt.

Cette disposition soulève partant la question de savoir si la vérification de l'identité de celui qui a subi la perte et de celui qui la reporte est à faire sur la base de critères juridiques ou sur la base de critères économiques.

A cet égard, il convient de rappeler que les lois fiscales sont avant tout d'interprétation stricte, ceci dans le souci de garantir la sécurité juridique.

S'il est certes vrai qu'il existe un principe d'interprétation en droit fiscal, qui trouve son fondement notamment dans le paragraphe 1^{er} alinéa 2 de la loi d'adaptation fiscale, qui veut que les faits et actes juridiques soient appréciés d'après leur réalité économique, il n'en demeure pas moins que lorsque le droit fiscal utilise des notions du droit des sociétés, comme en l'occurrence celle de la société à responsabilité limitée, il convient d'interpréter cette notion dans le sens qu'elle a en droit des sociétés, à moins qu'il ne ressorte du texte même que le législateur ait voulu donner un autre sens à cette notion, en privilégiant notamment la situation économique par rapport aux formes juridiques.

Or, il ne résulte ni du libellé de l'article 114 LIR, ni de sa *ratio legis* que le législateur fiscal ait voulu subordonner le droit au report des pertes à l'existence d'une identité de l'entreprise d'après des critères économiques. En effet, tel que relevé ci-

dessus, le droit au report des pertes de la collectivité est uniquement conditionné par la qualité de société au sens du droit des sociétés, sans que la loi se réfère à d'autres critères tels que l'identité des associés ou les activités de la société.

Dans ce contexte, il y a lieu de relever que la Cour suprême fiscale allemande, le « Bundesfinanzhof », par deux décisions du 29 octobre 1986, auxquelles s'est référée la partie demanderesse, a abandonné sa jurisprudence qui consistait dans une première phase à considérer dans les acquisitions de sociétés déficitaires sans activité économique un abus des formes du droit privé, pour ensuite, dans une deuxième phase, refuser le report des pertes sur la base de l'appréciation économique. Le *Bundesfinanzhof* a en effet décidé que la condition de l'identité était à apprécier exclusivement par rapport au droit civil, en retenant que lorsque le droit fiscal se réfère aux situations de droit civil, il est aussi lié par le droit civil. Il n'est pas sans intérêt de noter que suite à ce revirement de la jurisprudence du *Bundesfinanzhof*, le législateur fiscal allemand a réagi en introduisant une disposition dans la législation fiscale allemande relative à l'imposition du revenu des collectivités, qui prévoit expressément qu'une collectivité ne peut reporter les pertes que s'il y a identité économique entre la personne qui a subi les pertes et celle qui demande la déduction des pertes, tout en indiquant des cas où une telle identité économique n'est pas admise.

En l'espèce, il n'est pas contesté que la société X. a subi les pertes déclarées au titre des années 1995 et 1996. S'il est vrai que la société a subi des changements significatifs en 1998 dans la mesure où notamment l'intégralité de son capital social a été cédée à un associé unique, la société devenant ainsi une société à responsabilité limitée unipersonnelle, et où son objet social a été étendu pour permettre en dehors de l'activité de l'exploitation d'une brasserie avec débit de boissons alcooliques et non-alcooliques celle de travaux d'installation de chauffage, de ventilation et de climatisation, il n'en demeure pas moins que tous ces changements n'ont pas eu d'incidence sur la personnalité juridique de la société. Dans ces conditions, le tribunal est amené à retenir que la société X. est fondée à soutenir que c'est à tort que le bureau d'imposition n'a pas admis la déductibilité des pertes reportées au sens de l'article 114 LIR.

Eu égard aux considérations qui précèdent, force est de constater qu'en l'espèce, la condition de l'article 114 alinéa 2 numéro 3 LIR est remplie et que partant les pertes reportées au titre des exercices 1995 et 1996 sont déductibles des bénéfices des exercices 2002 et 2003 en tant que dépenses spéciales au sens de l'article 114 LIR, et dans les limites prévues audit article, de sorte que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités déferés sont à réformer en ce sens.

Il convient encore de relever que si, d'après le dispositif de la requête introductive d'instance, auquel le tribunal peut seul avoir égard, le présent recours n'est dirigé que contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et non pas contre les bulletins de l'impôt commercial communal également annexés à la requête introductive d'instance, cette circonstance ne porte cependant pas à conséquence, étant donné que l'administration fiscale est tenue, en vertu du paragraphe 5 de la « *Zweite Verordnung über die Erhebung der Gewerbesteuer in vereinfachter Form* », de modifier d'office les

bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial si, à la suite d'un recours contentieux notamment, des éléments du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités ont été modifiés qui ont une incidence sur le montant du bénéfice commercial.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à s'immiscer dans le domaine de l'administration sous peine de compromettre son statut judiciaire, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt (cf. trib. adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 573 et autres références y citées).

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes pour permettre au bureau d'imposition compétent de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

La partie demanderesse sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.500 euros. Cette demande est cependant à rejeter comme non fondée, étant donné que la condition d'iniquité n'est pas remplie à suffisance.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

écarte des débats le mémoire additionnel, déposé au greffe du tribunal par la partie demanderesse le 11 novembre 2008, dans la mesure où il dépasse l'objet de la question soulevée par le tribunal ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation des deux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2002 et 2003, dit que les pertes reportables déclarées par la société X. au titre des années 1995 et 1996 sont déductibles en tant que dépenses spéciales au sens de l'article 114 LIR, conformément aux motifs énoncés dans le corps du présent jugement ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission pour exécution au bureau d'imposition compétent ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure de la partie demanderesse ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Catherine Thomé, premier juge,
Martine Gillardin, premier juge,

et lu à l'audience publique du 6 juillet 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

s. Claude Legille

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le **29 mai 2016**

Le greffier du tribunal administratif,